

DECIZIA nr. 577 din 12.12.2012
privind solutionarea contestatiei formulata de
SC OR SRL, cu sediul in, Bucuresti,
inregistrata la D.G.F.P.-M.B. sub nr./2012

Directia Generala a Finantelor Publice a municipiului Bucuresti prin Serviciul solutionare contestatii a fost sesizata cu adresa nr./2012 de catre Administratia Finantelor Publice sector x cu privire la contestatia SC OR SRL inregistrata la organul fiscal teritorial sub nr./2012.

Obiectul contestatiei il constituie decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. F-SX XXX/2012, emisa in baza raportului de inspectie fiscala nr. F-SX YYY/2012 si comunicata prin posta cu scrisoare recomandata cu confirmare de primire in data de2012.

Prin contestatia formulata SC OR SRL contesta in parte decizia de impunere pentru suma de **ST lei**, din care:

- S1 lei impozit pe veniturile persoanelor juridice nerezidente;
- S2 lei majorari, dobanzi si penalitati de intarziere aferente.

Constatand ca, in speta, sunt intrunite conditiile prevazute de art. 205 alin. (1), art.206, art. 207 alin. (1) si art. 209 alin. (1) lit. a) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare, Directia Generala a Finantelor Publice a Municipiului Bucuresti este investita sa solutioneze contestatia formulata de SC OR SRL.

Procedura fiind indeplinita s-a trecut la solutionarea pe fond a contestatiei.

I. Organele de inspectie fiscala din cadrul Administratiei Finantelor Publice sector x au efectuat inspectia fiscala partiala la SC OR SRL, pentru a proceda la verificarea impozitului pe veniturile din dividende distribuite persoanelor juridice si a impozitului pe veniturile obtinute din Romania de nerezidenti – persoane juridice nerezidente pentru perioada 01.01.2007 – 31.12.2011.

Constatările inspectiei au fost consemnate in raportul de inspectie fiscala nr. F-SX YYY/2012, iar in baza acestora a fost emisa decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. F-SX XXX/2012, prin care s-a stabilit o diferenta suplimentara de impozit pe veniturile persoanelor juridice nerezidente in suma de S3 lei si accesorii aferente in suma de S4 lei.

II. Prin contestatia formulata SC OR SRL contesta in parte decizia de impunere atacata pentru debit S1 lei si accesorii aferente in suma de S2 lei sustinand urmatoarele:

Valoarea impozitului pe dividendele convenite asociatilor – persoane juridice straine a fost retinuta si virata la bugetul de stat cu OP nr. xy/2008 si a fost declarata cu declaratia 100 inregistrata sub nr. d1/19.01.2009 ca si creanta fiscala „pct.5 (150) impozit pe dividende distribuite la PJ”.

Dupa indeplinirea conditiilor legale pentru restituirea impozitului societatea a formulat cererea de restituire nr. ccc/13.02.2012 ce a fost supusa controlului inopinat prin procesul-verbal nr. pvc/25.05.2012, fara a se retine incalcarea vreunei prevederi legale.

Deoarece in avizul de inspectie fiscala nr. F-SX AAA/29.05.2012 se mentioneaza ca „in termen de 5 zile de la primirea prezentului aviz, va rugam sa va prezentati la compartimentul cu atributii de evidenta pe platitor (...) pentru remedierea eventualelor erori materiale din evidenta fiscala” societatea a apreciat ca este in drept sa remedieze erorile din declaratie, nefiind in situatia de la art. 102 alin. (3) din Codul de procedura fiscala.

SC OR SRL arata ca obligatia datorata a fost achitata la data de 23.12.2008, dar a fost declarata eronat si sustine ca prevederile referitoare la distribuirea platilor din contul unic nu sunt aplicabile intrucat nu inregistra debite restante.

De asemenea, fata de data avizului de inspectie fiscala, societatea era in termenul minim de 15 zile in care putea sa procedeze la remedierea erorilor materiale, ceea ce a si facut prin declaratia rectificativa nr. d2/12.06.2012, iar dispozitiile art. 84 alin. 6 din Codul de procedura fiscala nu au semnificatia faptului ca erorile neindreptate pana la inceperea inspectiei fiscale raman irevocabile, ci au semnificatia ca este in caderea organelor de inspectie de a constata si de a corecta erorile, direct si nemijlocit, in timpul inspectiei fiscale.

III. Fata de constatările organelor fiscale, sustinerile societatii contestatoare, reglementarile legale in vigoare pentru perioada analizata si documentele existente in dosarul cauzei se retin urmatoarele:

Cauza supusa solutionarii este daca organele de inspectie fiscala au stabilit corect diferentele de obligatii fiscale aferente perioadei verificate prin neluarea in considerare a declaratiilor rectificative depuse dupa inceperea inspectiei.

In fapt, prin decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. F-SX XXX/2012 organele fiscale au stabilit:

- o diferenta suplimentara de plata la impozitul pe veniturile persoanelor juridice nerezidente in suma de S3 lei (din care diferenta aferenta dividendelor distribuite in anul 2008 – S1 lei) si accesorii aferente in suma de S4 lei;

- o diferenta in minus la impozitul pe dividende persoane juridice in suma de S1 lei.

Din raportul de inspectie fiscala nr. F-SX YYY/2012 rezulta ca SC OR SRL a distribuit in anul 2008 dividende catre doua persoane juridice nerezidente din Cipru (J1 LTD si J2 LTD) in valoare de V lei fiecare. La momentul platii dividendelor cota de participare la capitalul social al celor

societati era de 14% fiecare, motiv pentru care nu s-a putut aplica scutirea prevazuta de art. 117 lit. h) din Codul fiscal. Deoarece au fost prezentate certificatele de rezidenta fiscala ale celor doua persoane juridice nerezidente, societatea platitoare a dividendelor datora un impozit pe veniturile persoanelor juridice nerezidente in cota de 10% stabilita prin Conventia de evitare a dublei impuneri dintre Romania si Cipru in cuantum de S1 lei, in temeiul art. 116 alin. 5 din Codul fiscal.

Organele de inspectie fiscala au constatat ca societatea a calculat si retinut impozitul de 10% in suma de S1 lei, dar nu a declarat acest impozit in declaratia aferenta lunii noiembrie 2008 cu scadenta la 25.12.2008 sau in alta declaratie ulterioara. Societatea a depus in timpul inspectiei fiscale declaratia privind obligatiile de plata la bugetul de stat, formular 100, care a fost inregistrata sub nr. d3/13.06.2012, dar care nu a fost luata in considerare in baza prevederilor art. 84 alin. (6) din Codul de procedura fiscala.

In consecinta, organele de inspectie fiscala au stabilit suma de S1 lei ca obligatie fiscala suplimentara de plata, asupra careia au fost calculate accesoriile aferente.

De asemenea, organele de inspectie fiscala au constatat ca societatea a depus si inregistrat sub nr. d1/19.01.2009 declaratia aferenta lunii decembrie 2008, prin care a declarat un impozit pe dividende distribuit persoanelor juridice romane in suma de S1 lei, desi asociatul persoana juridica romana a detinut o cota de participare mai mare de 15% pe o perioada minima de 2 ani si beneficia de scutire de impozit in baza art. 36 alin. (4) din Codul fiscal. In timpul inspectiei fiscale societatea a depus declaratia rectificativa sub nr. d2/12.06.2012 pentru diminuarea la 0 (zero) a impozitului pe dividende, dar care nu a fost luata in considerare, motiv pentru care prin decizia de impunere a fost stabilita o diferenta in minus la impozitul pe dividende persoane juridice in suma de S1 lei.

In drept, potrivit art. 114, art. 115, art. 116 si art. 117 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, in vigoare la data distribuirii dividendelor:

“Art. 114. - Impozitul stabilit prin prezentul capitol, **denumit în continuare impozit pe veniturile obținute din România de nerezidenți**, se aplică asupra veniturilor brute impozabile obținute din România”.

“Art. 115. – (1) Veniturile impozabile obținute din România, indiferent dacă veniturile sunt primite în România sau în străinătate, sunt:

a) dividende de la o persoană juridică română”.

“Art. 116. – (1) **Impozitul datorat de nerezidenți pentru veniturile impozabile obținute din România se calculează, se reține și se varsă la bugetul de stat de către plătitorii de venituri.**

(5) Impozitul se calculează, respectiv se reține în momentul plății venitului și se virează la bugetul de stat până la data de 25 inclusiv a lunii următoare celei în care s-a plătit venitul. Impozitul se calculează, se reține și se varsă, în lei, la bugetul de stat, la cursul de schimb al pieței valutare, comunicat de Banca Națională a României, valabil în ziua reținerii impozitului pentru nerezidenți. În cazul dividendelor distribuite, dar care nu au fost plătite acționarilor sau asociaților până la sfârșitul anului în care s-au aprobat situațiile financiare

anuale, impozitul pe dividende se declară și se plătește până la data de 31 decembrie a anului respectiv”.

“Art. 117. - Sunt scutite de impozitul pe veniturile obținute din România de nerezidenți următoarele venituri:

[...]

h) după data aderării României la Uniunea Europeană, dividendele plătite de o întreprindere, care este persoană juridică română, unei persoane juridice rezidente într-un alt stat membru sau unui sediu permanent al unei întreprinderi dintr-un stat membru, situat într-un alt stat membru, sunt scutite de impozit, *dacă beneficiarul dividendelor deține minimum 15% din titlurile de participare la întreprinderea persoană juridică română, pe o perioadă neîntreruptă de cel puțin 2 ani, care se încheie la data plății dividendului*. Condiția de deținere minimă va fi de 10% începând cu anul 2009. Condițiile în care se aplică aceste prevederi, referitoare la tipurile de întreprinderi din statele membre către care se fac plățile de dividende și definiția termenului stat membru, sunt prevăzute la art. 20¹”.

În privința declarării impozitelor și a regulilor de efectuare a inspecției fiscale, sunt aplicabile prevederile art. 81, art. 84, art. 85, art. 94, art. 102 și art. 109 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare:

“Art. 81. – (1) **Declarația fiscală se depune de către persoanele obligate potrivit Codului fiscal, la termenele stabilite de acesta.**

(1¹) **Declarațiile fiscale sunt documente** care se referă la:

a) impozitele, taxele și contribuțiile datorate, în cazul în care, potrivit legii, obligația calculării impozitelor și taxelor revine plătitorului;

b) **impozitele colectate prin stopaj la sursă, în cazul în care plătitorul are obligația de a calcula, de a reține și de a vărsa impozite și taxe; [...]**”.

(3) **Obligația de a depune declarația fiscală se menține și în cazurile în care:**

a) a fost efectuată plata obligației fiscale; [...]

“Art. 84. – (1) **Declarațiile fiscale pot fi corectate de către contribuabil, din proprie inițiativă, pe perioada termenului de prescripție a dreptului de a stabili obligații fiscale.**

(2) Declarațiile fiscale pot fi corectate ori de câte ori contribuabilul constată erori în declarația inițială, prin depunerea unei declarații rectificative.

(4) Declarațiile fiscale nu pot fi depuse și nu pot fi corectate după anularea rezervei verificării ulterioare, cu excepția situațiilor în care corecția se datorează îndeplinirii sau neîndeplinirii unei condiții prevăzute de lege care impune corectarea bazei de impunere și/sau a impozitului aferent.

(5) Prin erori, în sensul prezentului articol, se înțelege erori cu privire la cuantumul impozitelor, taxelor și contribuțiilor, bunurile și veniturile impozabile, precum și alte elemente ale bazei de impunere.

(6) În situația în care în timpul inspecției fiscale contribuabilul depune sau corectează declarațiile fiscale aferente perioadelor și impozitelor, taxelor, contribuțiilor și altor venituri ce fac obiectul inspecției fiscale, acestea nu vor fi luate în considerare de organul fiscal”.

“Art. 85. – (1) **Impozitele, taxele, contribuțiile și alte sume datorate bugetului general consolidat se stabilesc astfel:**

a) **prin declarație fiscală**, în condițiile art. 82 alin. (2) și art. 86 alin. (4);

b) prin decizie emisă de organul fiscal, în celelalte cazuri”.

“Art. 94. – (3) Pentru ducerea la îndeplinire a atribuțiilor prevăzute la alin. (2) organul de inspecție fiscală va proceda la:

[...]

e) stabilirea corectă a bazei de impunere, **a diferențelor datorate în plus sau în minus, după caz, față de creanța fiscală declarată și/sau stabilită, după caz, la momentul începerii inspecției fiscale**”.

“Art. 102. – (3) **Avizul de inspecție fiscală se comunică la începerea inspecției fiscale** în următoarele situații:

a) în cazul efectuării unei inspecții fiscale la un contribuabil aflat în procedura de insolvență;

b) **în cazul în care, ca urmare a unui control inopinat sau încrucișat, se impune începerea imediată a inspecției fiscale;**

c) pentru extinderea inspecției fiscale la perioade, impozite, taxe și contribuții, altele decât cele cuprinse în avizul de inspecție fiscală.

(6) **Data începerii inspecției fiscale este data menționată în registrul unic de control.** În cazul contribuabililor care nu dețin sau nu prezintă organelor de inspecție fiscală registrul unic de control, această dată se înscrie într-un proces-verbal de constatare”.

“Art. 109. – (3) **Raportul de inspecție fiscală** stă la baza emiterii:

a) **deciziei de impunere**, pentru diferențe de obligații fiscale aferente perioadelor verificate;

b) deciziei de nemodificare a bazei de impunere, dacă nu se constată diferențe de obligații fiscale”.

Astfel, din documentele existente la dosarul cauzei rezulta ca pentru dividendele distribuite in anul 2008 asociatilor - persoane juridice rezidente in Cipru SC OR SRL avea obligatia calcularii, retinerii, declararii si virarii impozitului aferent in suma de S1 lei.

Societatea nu a declarat impozitul pe veniturile persoanelor juridice nerezidente, in schimb a declarat prin declaratia nr. 6208856/19.01.2009 ca fiind datorat impozitul pe pe dividende distribuit persoanelor juridice romane in suma de S1 lei.

Prin cererea inregistrata sub nr. ccc/13.02.2012 societatea a solicitat organelor fiscale restituirile impozitului pe veniturile realizate de societatea cipriota J1 LTD in suma de R lei.

La solicitarea organelor fiscale de administrare a fost efectuat un control inopinat la sediul societatii, incheindu-se in acest sens procesul-verbal nr. pvc/25.05.2012 in care se precizeaza ca societatea a declarat ca fiind datorat impozitul pe pe dividende distribuit persoanelor juridice romane in suma de S1 lei. Drept consecinta s-a precizat ca respectivul control inopinat se transforma in inspectie fiscala partiala.

Cu avizul nr. F-SX AAA/29.05.2012 a fost comunicata societatii inceperea inspectiei fiscale partiale incepand cu data de 29.05.2012. **In registrul unic de control la poz. 4 din 29.05.2012 este mentionata inceperea inspectiei.**

In timpul inspectiei fiscale SC OR SRL a depus declaratia nr. d3/13.06.2012 prin care a declarat impozitul pe veniturile persoanelor juridice nerezidente datorat si a rectificat prin nr. d2/12.06.2012, in sensul diminuarii integrale, impozitul pe pe dividende distribuit persoanelor juridice romane. Aceste doua declaratii nu au fost luate in considerare de organele de inspectie fiscala.

Prin contestatia formulata societatea solicita, in esenta, luarea in considerare a celor doua declaratii inregistrate sub nr. d2/12.06.2012 si nr. d3/13.06.2012.

In raport de sustinerile societatii contestatoare se retin urmatoarele:

- societatea cunostea faptul ca urma a fi supusa inspectiei fiscale partiale inca din data de 25.05.2012, avand in vedere ca in procesul-verbal nr. pvc/25.05.2012 se precizeaza ca respectivul control inopinat se transforma in inspectie fiscala partiala, devenind astfel aplicabile prevederile art. 102 alin. (3) lit. b) din Codul de procedura fiscala;

- termenul minim de 15 zile invocat este inaplicabil intrucat legislatia fiscala stabileste si exceptii de la acest termen, iar in avizul de inspectie fiscala se mentioneaza expres data inceperii inspectiei fiscale (29.05.2012) care coincide cu data comunicarii avizului, in baza prevederilor art. 102 alin. (3) lit. b) din Codul de procedura fiscala;

- la momentul depunerii declaratiilor nr. d2/12.06.2012 si nr. d3/13.06.2012 inspectia fiscala era deja inceputa din data de 29.05.2012;

- in temeiul prevederilor art. 84 alin. (6) din Codul de procedura fiscala aceste doua declaratii depuse in timpul inspectiei fiscale nu au fost luate in considerare, textul legal mentionand expres acest lucru.

Prin coroborare cu prevederile art. 94 alin. (3) lit. e) si art. 109 alin. (3) lit. a) din Codul de procedura fiscala, dispozitiile referitoare la neluarea in considerare a declaratiilor rectificative depuse in timpul inspectiei fiscale **au semnificatia faptului ca erorile produse pana in momentul inceperii inspectiei sunt constatate de organele fiscale si corectate de acestea prin instrumentele specifice inspectiei fiscale, respectiv prin stabilirea pe baza de decizie de impunere de diferente suplimentare, in plus sau in minus, fata de creantele fiscale existente la inceputul inspectiei** (adica fata de obligatiile fiscale deja declarate de contribuabil). Or, aceasta este situatia contestatoarei care nu a declarat impozitul pe veniturile persoanelor juridice nerezidente datorat si a declarat impozitul pe dividende distribuit persoanelor juridice romane nedatorat, iar organele de inspectie fiscala au corectat situatia in sensul stabilirii impozitului pe veniturile persoanelor juridice nerezidente datorat si anularii impozitului pe dividende distribuit persoanelor juridice romane nedatorat.

Invocarea dreptului de a remedia erorile din declaratie in baza celor mentionate in avizul de inspectie fiscala nu poate fi retinuta in solutionarea favorabila a cauzei, in conditiile in care declaratiile au fost depuse, respectiv corectate fara respectarea termenului de 5 zile acordat prin avizul invocat. Nici invocarea corespondentei interne a A.N.A.F. referitoare la corectarea erorilor in intocmirea declaratiilor nu are relevanta in solutionarea cauzei intrucat procedura de corectie la care se face trimitere in aceasta corespondenta se poate aplica doar pana la momentul inceperii inspectiei fiscale. Cum societatea a corectat declaratiile dupa inceperea inspectiei fiscale, corectiile nu pot fi luate in considerare in temeiul dispozitiilor exprese ale art. 84 alin. (6) din Codul de procedura fiscala.

De asemenea, faptul ca societatea a achitat impozitul in data de 23.12.2008 nu prezinta relevanta in solutionarea cauzei, avand in vedere ca

plata a fost efectuata in contul unic si a fost distribuita pentru stingerea obligatiei fiscale declarata de societate ca datorata la momentul platii respective. Astfel, plata efectuata in data de 23.12.2008 nu putea stinge impozitul pe veniturile persoanelor juridice nerezidente datorat intrucat obligatia nu exista la acel moment, iar intrarea ei in ordinea de stingere a avut loc la data comunicarii diferentei stabilite prin decizia de impunere emisa in urma inspectiei fiscale conform art. 115 alin. (2) lit. b) din Codul de procedura fiscala.

In consecinta, motivatiile contestatoarei in legatura cu luarea in considerare a declaratiilor rectificative depuse pe timpul desfasurarii inspectiei fiscale sunt neintemeiate, contestatia urmand a fi respinsa ca atare pentru impozitul pe veniturile persoanelor juridice nerezidente si accesoriile aferente in baza principiului *accessorium sequitur principalae*.

Pentru considerentele aratate mai sus si in temeiul art. 114, art. 115 alin. (1) lit. a), art. 116 alin. (1) si alin. (5) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare si art. 81 alin. (1¹) lit. b) si alin. (3) lit. a), art. 84 alin. (6), art. 85, art. 94 alin. (3) lit. e), art. 102 alin. (3) lit. b) si alin. (6), art. 109 alin. (3) lit. a) si art. 216 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare

DECIDE:

Respinge contestatia SC OR SRL formulata impotriva deciziei de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. F-SX XXX/2012, emisa de organele de inspectie fiscala din cadrul Administratiei Finantelor Publice sector x in baza raportului de inspectie fiscala nr. F-SX YYY/2012 pentru diferenta suplimentara de impozit pe veniturile persoanelor juridice nerezidente si accesoriile aferente in suma de **ST lei**.

Prezenta decizie este definitiva in sistemul cailor administrative de atac si poate fi contestata in termen de 6 luni de la data comunicarii la Curtea de Apel Bucuresti.